

**دراسة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية
علي قياس الدخل في الشركات
”دراسة تطبيقية علي شركة النفط السورية“**

أعداد

د. محمود عبد الفتاح محمود إبراهيم
مدرس المحاسبة بكلية الاقتصاد والإدارة
جامعة ٦ أكتوبر

- ١ - مقدمة
- ٢ - طبيعة المشكلة
- ٣ - أهمية البحث
- ٤ - هدف البحث
- ٥ - منهج البحث
- ٦ - فرضيات الدراسة
- ٧ - الدراسات السابقة
- ٨ - مخطط البحث المقترح
- ٩ - المراجع

١. المقدمة:

تعد صناعة إنتاج النفط والغاز من أهم الصناعات في العالم المعاصر، لما لهذه الصناعة من أهمية نسبية كبيرة بين مجموعة من مصادر الطاقة اللازمة لتسيير العالم. فطبقاً لتقارير وكالة الطاقة الدولية فإن التوزيع النسبي لاستخدامات مصادر الطاقة على المدى المنظور لن يتغير جوهرياً، فنصيب البترول والغاز الطبيعي سوف يبقى الأكثر أهمية.

وتتميز صناعة إنتاج النفط والغاز بطبيعة فنية واقتصادية خاصة، فعنصر المخاطرة وعدم التأكد من النتائج لا بدّ منه في مرحلة البحث والاستكشاف التي قد لا تؤدي إلى نتائج اقتصادية مجدية أو العكس قد تؤدي إلى نتائج مجدية تمكن من استرداد كامل تكاليف الاستثمارات خلال فترة وجيزة، كما أن الصناعة تتطلب رؤوس أموال كبيرة خاصة في مرحلة البحث والاستكشاف التي تستمر عادة مدة طويلة تصل إلى اثنتي عشرة سنة ينفق خلالها مبالغ طائلة، وعادة ما تشترك عدة شركات عالمية في تمويل منطقة امتياز أو مشاركة أو مقابلة نظراً لضخامة حجم التمويل وارتفاع حجم المخاطرة وفترة الاسترداد الكبيرة نسبياً الناجمة عن الفجوة الزمنية الكبيرة بين مرحلة اكتشاف النفط ومرحلة إنتاجه فعلياً، وبالتالي فالعلاقة السببية بين الاستثمار ونتائجه تكاد معدومة، كما أن صناعة إنتاج النفط والغاز معرضة في كل لحظة للأخطار الاقتصادية والسياسية الطارئة.^١

وقد نتج عن هذه الطبيعة المتميزة لصناعة إنتاج النفط والغاز تضارب في الآراء حول المعالجات المحاسبية الملائمة لهذه الصناعة، فمعظم شركات البترول العالمية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، تتبع كلتا طريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية على حد سواء، ونظراً لصعوبة مقارنة القوائم المالية لشركات النفط والغاز المستخدمة لطرق محاسبية مختلفة فقد اهتم المحاسبون والمحللون الماليون منذ منتصف الستينات من القرن العشرين بالطرق المحاسبية المتنوعة المستخدمة في شركات إنتاج النفط والغاز.

^١ - د. حسين القاضي، محاسبة البترول، جامعة دمشق ٢٠٠٥، ص (٢٤-٢٥)

أما بالنسبة إلى سورية فإن المؤسسات الحكومية في سورية تتولى القيام بتشغيل واستثمار القطاعات الاقتصادية الإستراتيجية وتمارس الرقابة عليها، بما في ذلك صناعة إنتاج النفط والغاز، وصناعة تكرير وتسويق النفط والغاز.

وقد صدرت عدة قوانين ومراسيم تشريعية متعاقبة عالجت موضوع صناعة إنتاج النفط والغاز واستثمارها، وهناك بعض القوانين الخاصة حولت بعض الشركات حق التنقيب عن البترول واستثماره ضمن شروط مستوحاة من المبادئ المتعارف عليها في الدول المنتجة للبترول مثل الشركة السورية للنفط SPC

وهي شركة حكومية من القطاع العام تأسست بموجب المرسوم التشريعي رقم (٩) لعام ١٩٧٤ وهي مخولة بالقيام بجميع الأنشطة البترولية في سورية المتعلقة باستكشاف وتطوير وإنتاج البترول في سورية، وهذه الشركة تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المادي والإداري وترتبط بالوزير وتعد تاجراً في علاقتها مع الغير^١.

^١ - المرسوم التشريعي رقم (٩) الجريدة الرسمية العدد ٤ لعام ١٩٧٤

٢. مشكلة البحث:

لقد أدى الانتشار الواسع للتجارة الدولية والاستثمارات الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات، إلى اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية، لتضم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين آخرين على نطاق دولي، هذا كله دفع إلى التفكير في إيجاد معايير محاسبية موحدة على مستوى العالم، وبهدف تركيز الجهود نحو تطوير مهنة المحاسبة مع إنشاء معايير دولية للمحاسبة أنشأت هيئة معايير

المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board .

قامت هذه اللجنة بإصدار العديد من المعايير المالية الدولية متضمنةً موضوعات مختلفة.

فخلال شهر أكتوبر ٢٠٠١ أصدرت اللجنة دراسة مفصلة حول المحاسبة في الصناعات الاستخراجية Extractive Industries ، ولكن في التاسع من شهر ديسمبر ٢٠٠٤ أصدر IASB المعيار IFRS6 : استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية والذي تم تعديله ٢٠٠٥/٦ .

أما بالنسبة إلى سورية فتمثل المبادئ والسياسات المحاسبية بالمبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة في الشركة السورية للنفط، وفي عقود تقاسم الإنتاج المتواجدة في سورية. وتطبق الشركة السورية للنفط للأغراض المحاسبية النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٢٨٧) لعام ١٩٧٨ بالإضافة إلى عدة قواعد محاسبية صادرة عن إدارتها أو عن السلطات الحكومية الأخرى. ولكن مؤخراً قررت سورية إحداث سوق للأوراق المالية، وقد صدر القانون رقم (٥٥) الذي يطالب بتبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS، لكي تتمكن الشركات من الدخول إلى هذا السوق، وتتمثل المشكلة في تخلي شركات النفط السورية عن نظامها المحاسبي الموحد والتوجه إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS، ولكن تبني المعايير الدولية لا يعني تطبيق معيار وترك الآخر، فحسب الإطار المفاهيمي IASB عند تبني معايير التقارير المالية الدولية فيجب أن تتبنى المعايير كافة، وهنا تكمن مشكلة البحث في تخلي شركات القطاع العام في سورية ومنها شركات إنتاج

البتروول في سورية (الشركة السورية للنفط SPC) عن النظام المحاسبي الموحد وتطبيق المعايير الدولية IFRS، وما لهذا التغيير من أثر على السياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة وما ينجم من تأثير على قياس الدخل وكيفية حسابه معبراً عن الحقيقة نتيجة هذا التغيير أن أي المشكلة تبدو بشكل واضح في معرفة الآثار الناتجة عن تطبيق العيار الدول الدول للمحاسبة في شركات النفط السورية

٣. أهمية البحث:

نظراً لطبيعة صناعة إنتاج النفط والغاز، والتي تتميز عن غيرها من الصناعات في العديد من الصفات الفنية، بالإضافة إلى الصعوبة في تحديد تكاليف الإنتاج بشكل دقيق، وكيفية التعامل معها وخاصةً في مرحلة الاستكشاف، التي تحتوي على العديد من النفقات التي يصعب تقييمها بشكل عملي. فقد لجأت الشركات في إتباع العديد من الطرق المحاسبية، أملاً منها في التوصل إلى نتائج دقيقة، وتقديم تقارير مالية إلى المستثمرين الحاليين والمتوقعين لاتخاذ قرارات استثمارية سليمة.

تتلخص أهمية البحث في مواجهة مشاكل النظام المحاسبي الموحد المطبقة في شركات النفط السورية، وتطبيق معايير التقارير المالية الدولية. مما يتيح الفرصة للتوصل إلى نتائج أكثر دقة وواقعية، وتلافي الأخطاء المحاسبية المستخدمة في معالجة الأحداث الاقتصادية في شركات النفط السورية، وتقديم تقارير مالية أكثر دقة تساعد على اتخاذ القرارات بشكل سليم.

٤. هدف البحث:

إن الهدف الرئيسي في هذا البحث هو تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS في الشركة السورية للنفط، ومن ثم معرفة تأثيرها على قياس الدخل.

سيقارب البحث عن طريق دراسة تجريبية المعايير المستخدمة في شركات صناعة النفط والغاز فيما يخص استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية في سورية، مع المعايير الدولية الصادرة من قبل IASB، وتمثل المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات صناعة النفط والغاز في سورية بتلك القواعد

والسياسات المحاسبية المستخدمة في الشركة السورية للنفط المتجسدة في النظام المحاسبي السوري الموحد.

وسيم من خلال هذا البحث قياس التغيرات التي ستطرأ على قياس الدخل وذلك من خلال دراسة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS المتعلقة بالاعتراف والقياس

٥. منهج البحث:

إن البحث سيحاول الانتقال من الدراسة النظرية لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS و القواعد والسياسات المحاسبية المتبعة في الشركة السورية للنفط SPC إلى التطبيق العملي على بيانات الشركة السورية للنفط SPC، وما سيكون لهذا التطبيق من أثر على قياس الدخل، لذا سوف يعتمد البحث على المنهج العلمي المختلط، معتمداً في ذلك على دراسة الأدبيات المتاحة المتعلقة بموضوع البحث مع الدراسة الميدانية التي تعكس هذه الأدبيات، وتسمح بالتوصل إلى نتائج قابلة للتطبيق.

وسوف تعتمد الدراسة كمصدر للبيانات المحاسبية على التقارير المحاسبية الدورية والسنوية التي تصدرها الشركة السورية للنفط SPC، والإجراءات والسياسات المحاسبية المتبعة فيها والمتمثلة بالنظام المحاسبي السوري الموحد.

بالإضافة إلى دراسة وتحليل الأدبيات المكتوبة حول المحاسبة في الشركة السورية للنفط SPC، حول مصاريف الاستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية وتقييم الأصول واهتلاكاتها. ودراسة معايير التقارير المالية الدولية IFRS المقدمة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB فيما يتعلق بالصناعات الاستخراجية.

ومن ثم الانتقال إلى المنهج الاستقرائي وذلك باختبار فرضيات البحث وذلك من خلال الاستبيان والمقابلات الشخصية للتوصل إلى النتائج وتقييم تلك النتائج.

٦. فرضيات الدراسة:

○ تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS يؤثر جوهرياً على الاعتراف بنفقات الاستكشاف وقياسها.

○ تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS يؤثر جوهرياً على الاعتراف بنفقات الحصول على المناطق المبرهنة تجارياً وقياسها.

○ إن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS يؤثر جوهرياً على قياس قيمة الموجودات طويلة الأجل.

○ إن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS يؤثر جوهرياً على قياس الإيرادات والمصاريف التشغيلية.

◆ مع ملاحظة أن البحث لا يتطرق إلى معايير التقارير المالية IFRS الأخرى كمعايير الإفصاح.

الفصل الثاني

مدخل إلى صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية.

١. القوانين التي تتناول استثمار البترول في سورية.

تتولى المؤسسات الحكومية في سورية القيام بتشغيل واستثمار القطاعات الاقتصادية الإستراتيجية، وتمارس الرقابة عليها، بما في ذلك صناعة إنتاج النفط والغاز، وصناعة تكرير وتسويق النفط والغاز والمشاريع الكهربائية وسواها. وتعد سورية بلد مصدر للطاقة، والمادة الأساسية التي تصدر هي النفط.

و فيما يلي شرح للقواعد الأساسية والقوانين الراعية لصناعة إنتاج النفط والغاز، وعرض للمنظمات التي تدير وتنفذ نشاطات إنتاج النفط والغاز، والصفات الأساسية العامة لصناعة إنتاج النفط والغاز في سورية.

. نشاطات إنتاج النفط والغاز في سورية.

كان نشاط التنقيب عن النفط في سورية محصوراً بالشركات الأجنبية إلى أن صدر - القانون رقم ١٦٧ لعام ١٩٥٨ الذي أحدثت بموجبه الهيئة العامة لشؤون البترول حيث أعطى المشرع للهيئة صلاحية القيام بأعمال التنقيب و الإنتاج إضافة إلى مهامها الأخرى في مجال التكرير و النقل و شراء المشتقات النفطية .

وفي عام ١٩٦٤ صدر المرسوم التشريعي رقم ١٣٢ الذي حظر منح ترخيص للتنقيب و الاستثمار للشركات الأجنبية و حصرها بحق الدولة.

وقد تطورت الصيغ القانونية للجهات المشرفة على أعمال التنقيب و الإنتاج النفطي إلى أن شعرت الدولة بأن هذه الفعاليات تحتاج إلى شركة مختصة فأصدرت المرسوم التشريعي رقم ٩ لعام ١٩٧٤ و الذي أحدثت بموجبه الشركة السورية للنفط ، أحدثت إلى جانبها شركات أخرى متخصصة في مجالات التكرير و النقل ، وترتبط جميعها بوزارة النفط والثروة المعدنية .^١

تحتل الشركة السورية للنفط أهم المراكز الاقتصادية في القطر العربي السوري سواء من الناحية المادية، إذ أن وارداتها تشكل أكثر من ٥٠% من الدخل القومي.

أو من الناحية الاجتماعية إذ تستقطب حوالي /١٦,٠٠٠/ عامل موزعين على مديرياتها وفق هيكلها الإداري. تقدم لهم ولأسرهم الخدمات السكنية والرعاية الصحية الكاملة .

تتولى الشركة السورية للنفط كافة الأعمال المتعلقة بصناعة استخراج النفط والغاز بدءاً من أعمال البحث والتنقيب عن هذه الثروة الوطنية و انتهاء بضخ النفط والغاز ضمن الأنابيب إلى المصافي

^١ www.spc-sy.com

المحلية أو الموانئ للتصدير مروراً بكافة عمليات الاستكشاف، الحفر، الدراسات الخزنية ، الإنتاج ، التجميع التطوير و الضخ ضمن الأنابيب .

في مجال الاستكشاف :

قامت الشركة منذ تاريخ تأسيسها بالمشاركة والإشراف على وضع الخارطة الجيولوجية للقطر بموجب عقد التعاون مع الاتحاد السوفيتي . مع تنفيذ المسح الثقلي والمغناطيسي لكامل مساحات القطر مما ساهم بتوجيه أعمال المسح السائزيمي بكثافات مختلفة وفق درجات المأمولية البترولية بحيث تراوحت الكثافة بين

[٠,٣ - ٢,٥] كم/كم^٢ ، وقد تمّ التوصل من خلال هذه الأعمال إلى :

١. توضيح البنية الداخلية للغطاء الرسوبي وتحديد سماكته في مختلف مناطق القطر .
٢. وضع مخطط لبنية القاعدة البلورية .
٣. رسم الحدود العامة لمختلف الوحدات التكتونية وربط نتائجها مع الأعمال الجيوكيميائية والجيولوجية لتحديد مأمولية هذه الوحدات بترولياً .
٤. إنشاء المقاطع السائسومجيوولوجية التي ساعدت في توضيح الشكل التركيبي لمختلف التكوينات تحت السطحية . وقراءة تاريخ التطور الجيولوجي .
٥. اكتشاف المنات من التراكيب تحت السطحية المؤملة بترولياً .
٦. تحديد الصخور المولدة ، الخازنة ، والغطاء وتوزعها على كامل مساحة القطر
٧. تحديد طرق الهجرة الأولية للنفط والغاز الناضجة ضمن الصخور المولدة في معظم الوحدات التكتونية .

في مجال الحفر

١. تنفذ الشركة السورية للنفط أعمال الحفر الاستكشافي والإنتاجي في كافة أرجاء القطر ، إلا أنه بسبب اكتشاف النفط والغاز التجاري في أواسط وشرق وشمال شرق القطر فقد تركزت أعمال الحفر ضمن هذه المناطق .
٢. تم تنفيذ أعمال الحفر التنقيبي في ٣٤٣/تركيبا حتى ٢٠٠٣/٧ نفذت منها الشركة السورية للنفط /١٩٢/ تركيب والباقي حفرت من قبل الشركات التعاقدية وبإشراف من الشركة السورية للنفط .
٣. شكل التراكيب المحفورة حالياً نسبة ٣٩% من مجمل التراكيب المكتشفة في القطر . وهذا ما دعا الشركة إلى فتح بعض المناطق أمام الشركات النفطية العالمية للعمل الاستكشافي ، بهدف تسريع عمليات الاستكشاف ومعرفة إمكانات القطر الفعلية بأقصر مدة ممكنة

٤. عدد الآبار المحفورة في القطر بحدود /٢٠٩٠٠/ بئراً (استكشافي ، تقنيي وإنتاجي).

في مجال تطوير النفط

بدأ الإنتاج الأولي للنفط في سوريا عام ١٩٦٧. أما الإنتاج الفعلي فقد بدأ سنة ١٩٦٨ بعد أن تم إنشاء أول محطة ضخ في تل عدس شمال شرق سوريا . حيث تم ضخ النفط عبر خط نقل الخام الممتد من المحطة إلى مرفأ طرطوس عبر مصفاة حمص ووصلت أول شحنة نفطية للتصدير إلى مرفأ طرطوس في أيار ١٩٦٨ .

في مجال نقل النفط و الغاز

توزع النفط والغاز جغرافياً على ستة مناطق موزعة ضمن مساحات القطر

- ١- منطقة الميزوبوتام ، ٢- منطقة جنوب سنجار ، ٣- منطقة دير الزور (الفرات) ، ٤-
- المنطقة الوسطى ، ٥- منطقة شمال التدمرية ، ٦- هضبة حلب . ومن أجل تسهيل أعمال نقل النفط الخام والغاز فقد قامت الشركة بتنفيذ عدة مشاريع لمد أنابيب نقل النفط ونقل الغاز ربطت كامل الحقول المنتجة بهذه الخطوط الرئيسية لنقل النفط و الغاز .

في مجال تأهيل الكوادر

نظراً لاتساع مجال أعمال الشركة السورية للنفط وزيادة عدد العاملين فيها من مختلف المستويات الفنية والمهنية فقد أحدثت سنة ١٩٩٢ مديرية التدريب والتأهيل في الشركة لتتولى الإشراف على تدريب الكادر الفني وتأهيله للعمل بما يجري التقدم الكبير والسريع في هذه الصناعة ، وقد وضعت هذه المديرية برامج متطورة لتدريب الكادر الوطني سواء بالدورات المحلية التي تنفذ بإشراف معاهد متخصصة (دورات لغة إنكليزية وحاسوب مستمرة على مدى العام) أو دورات تدريب خارجي من خلال عقود اتفاق مع معاهد متخصصة أو من خلال العقود الخارجية للتطوير في الشركة إضافة لوجود مراكز تدريب في حقول النفط تقوم بتدريب العمال والفنيين على الاختصاصات المرتبطة بصناعة استخراج النفط والغاز .

١. خصائص محاسبة النفط

إن طبيعة صناعة إنتاج النفط والغاز تخلق مشاكل محاسبية تجعل معالجتها مختلفة عن المعالجة المحاسبية لأي مشروع آخر . فعامل عدم التأكد تتميز به هذه الصناعة دون غيرها، كذلك هناك اعتبارات الضرائب وما تتطلبه قوانينها وتعليماتها وما لذلك من أثر على حسابات شركة النفط المعينة، وثمة عامل آخر هو كبر حجم هذه الشركات وتعقيد عملياتها مما يجعل الكثير منها يتبع النظم المحاسبية التي يسودها فلسفة العملية Practicality, Pragmatism والسهولة بدلاً من تلك التي تتوفر فيها الصحة النظرية.

ويعتبر النظام المحاسبي بصفة عامة الإطار العام الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المشروع على إعداد المستندات وإثباتها في الدفاتر والسجلات واستخراج البيانات و الكشوفات المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في النظام.^١

لذلك نجد أن لكل مشروع نظامه المحاسبي الخاص الذي يختلف باختلاف طبيعة عمله (صناعي أو زراعي أو تجاري... الخ) وحجم نشاطه (متعدد العمليات أو قليلها) وشكله القانوني (ملكية فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال). ومهما يكن من أمر اختلاف النظم المحاسبية إلا أن أي نظام محاسبي جيد يجب أن يحقق الأهداف التالية:

١- أن يخلق معلومات وبيانات مفيدة من حيث نوعها وطريقة إعدادها وتكوينها وعرضها كأن يميز بين المصروفات الدورية (الإيرادية) والنفقات الرأسمالية ويسهل عملية مقابلة الإيرادات بالمصاريف (مبدأ المقابلة Matching Principle).

٢- أن يزود الإدارة بسجلات كاملة منتظمة بأقل التكاليف، ويسهل عملية التحليل ومقارنة مجمل التكاليف مع مجمل الإيرادات التي تخص مراكز التكاليف المختلفة.

٣- أن يشمل وسائل للضبط والرقابة بحيث يمكن الاعتماد على المعلومات والبيانات التي يخلقها والاطمئنان إليها من أجل تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحديد المسؤولية والرقابة على الإنتاج من جهة وممتلكات المشروع من جهة أخرى.

٤- أن يكون قادراً على مقابلة احتياجات المشروع وظروفه المالية ومدى اتساع أعماله وزيادة حجم استثماراته مع سهولة استيعاب النظام نفسه وفهمه حتى يتسنى للقائمين على تنفيذه سرعة الإلمام به.

ويتكون النظام المحاسبي من العناصر الأساسية التالية: المستندات، ونظم أو نظريات القيد، والدفاتر والسجلات، ونظم الضبط والرقابة.^٢ وتختلف هذه العناصر باختلاف النظم المحاسبية المطبقة في شركات البترول نظراً لاختلاف أحجام هذه الشركات وطبيعة العمليات التي تقوم بها. ومن هنا تأتي صعوبة وصف نظام موحد للمحاسبة في شركات إنتاج النفط والغاز، فالتوحيد في السياسات المحاسبية والنظم ليس من صفات صناعة إنتاج النفط والغاز، ولكن هذه الحقيقة لا تمنع من وجود فروض ومبادئ وسياسات محاسبية متعارف عليها في هذا المجال.

^١ د. خالد أمين عبد الله وحمزة أبو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، عمان، الأردن: دار وائل للنشر، ١٩٩٨، ص ١١-١٢.

^٢ د. خالد أمين عبد الله، محاسبة النفط، عمان، الأردن: دار وائل للنشر، ٢٠٠١، ص ٢٩-٣٧.

فروض ومبادئ وسياسات محاسبة النفط والغاز

يمكن تلخيص الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية الأساسية المتعارف عليها وتأثيرها في حسابات النتيجة وقوائم المراكز المالية في شركات إنتاج النفط والغاز مع بيان تطبيقاتها في تلك الصناعة كما يلي:

أ. الفروض المحاسبية

١. فرض ثبات قيمة العملة : إن غرض المحاسبة الأول هو القياس، وحتى يكون هذا القياس ذا معنى تستعمل النقود كوحدة له، كما يفترض ثبات هذه الوحدة بالرغم من تذبذبها، وما زالت هذه الفرضية تستعمل في محاسبة النفط بالرغم من الاعتراض الكبير الذي تقابل به في ظل موجة التضخم العاتية مما دعا البعض إلى إتباع بعض المبادئ التي تتماشى مع التضخم كتقييم البضاعة بالمخازن بأخر الأسعار وإتباع طرق الاستهلاك المتسارع.

٢. فرض الشخصية المعنوية للمشروع : تهتم المحاسبة بالمشروع كوحدة اقتصادية منفصلة عن شخصية المالك، فالمشروع شخصية مستقلة عن صاحبه.

٣. فرض استمرار المشروع : وهذا يعني أن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها لأجل غير محدود وإنها لن تصفى في المستقبل القريب. وأما في حالة توافر أدلة على أن للوحدة الاقتصادية عمر محدود فيجب أن يظهر أثر ذلك بوضوح عند إعداد القوائم المالية سواء من حيث الشكل أو المحتويات ووصف البيانات التي تظهر فيها.

ب. المبادئ المحاسبية:

١. مبدأ التكلفة التاريخية (التقييم على أساس التكلفة) : هذا المبدأ هو القاعدة التي يسير عليها المحاسبون في إجراء القيود لتقييم الأصول على أساس تكلفتها الفعلية (التاريخية)، أو تلك التكلفة ناقصاً الاستهلاك أو النفاذ مع استبعاد كل زيادة في القيمة نتيجة للتغيرات في مستوى الأسعار أو الزيادة في الكميات (كالاحتياطي النفطي).

٢. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات: طبقاً لهذا المبدأ يتحدد الربح الخاص بفترة مالية معينة بمقدار الإيراد الخاص بتلك الفترة ناقصاً التكاليف اللازمة لإنتاج هذا الإيراد.

٣. مبدأ تحقق الإيراد: يعرف الإيراد على أنه كل ما يحصل عليه المشروع في صورة أموال أو موارد أو أصول من غير صاحب المشروع وبدون أن يقابله زيادة في الالتزامات أو نقص في الأصول.

١. سياسة الحيطه والحذر : وهي التي تنادي بتجاهل الأرباح التي لم تتحقق بعد، وأخذ كل الخسارة المتوقعة في الحسبان. وتتبع هذه السياسة باستمرار في مجال القياس الدوري لأرباح المشروعات، وهي ذات أثر كبير في محاسبة النفط والأصول المتناقصة الأخرى حيث يستند إليها في اعتبار الكثير من مصاريف البحث والتقيب (الاستكشاف) إيرادية.
٢. سياسة الأهمية النسبية : وهي التي تدعو إلى أخذ قيمة العنصر بالنسبة لبقية القيم المكونة لنفس المجموعة بعين الاعتبار عند معالجته بالدفاتر والسجلات وبالطرق الفنية الملائمة. ومن هنا قد يهمل المخزون النفطي الموجود بالمستودعات آخر المدة سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي، كما قد تندمج بعض المصروفات في حساب واحد حيث أنها إذا فصلت تبدو دلالتها غير ذات معنى أو قيمة.
٣. سياسة الثبات: وهي التي تدعو إلى إتباع نفس المبدأ أو الطريقة المحاسبية من سنة لأخرى في معالجة العمليات المالية سواء عند قياس الأرباح الدورية أو عند تبويب البنود المختلفة المكونة للحسابات الختامية الميزانية حتى يمكن إجراء المقارنات السليمة بين القوائم المالية عبر السنوات ومن مشروع إلى آخر.
٤. سياسة الشفافية: وهي تعني أن تكون القوائم المالية واضحة ومعيرة عن نشاط المشروع ومركزه المالي مع الإبقاء على الشمول التام. وهي تقضي أيضاً بإظهار أية معلومات جانبية ذات أهمية نسبية في ملاحق للقوائم المالية الختامية.

الفصل الثالث

القواعد المحاسبية المتبعة من قبل الشركة السورية للنفط.

الشركة السورية للنفط SPC عبارة عن شركة حكومية قطاع عام، أنشئت بموجب المرسوم التشريعي رقم (٩) لعام ١٩٧٤. وتتولى الشركة السورية للنفط القيام بجميع الأعمال الهادفة إلى اكتشاف الثروة البترولية في سورية وتطويرها وإنتاجها واستثمارها (المادة ٢ النظام الداخلي للشركة السورية للنفط SPC). وتطبق الشركة السورية للنفط للأنظمة المحاسبية النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٢٨٧ لعام ١٩٧٨ بالإضافة إلى عدة قواعد محاسبية صادرة عن إدارتها أو عن السلطات الحكومية الأخرى) ويشار إليها بمجملها بالقواعد المستخدمة في الشركة السورية للنفط). وفيما يلي تلخيص للقواعد المحاسبية المستخدمة في الشركة السورية للنفط.^١

١. سياسات الرسملة.

تمثل التكاليف التي يجب رسملتها التكاليف الجيولوجية والجيوفيزيائية وجزء من تكاليف الدراسات البترولية وتكاليف الآبار الناجحة الاستكشافية والتطويرية على حد سواء، وتكاليف التطوير الأخرى. وتصنف التكاليف المرسملة الخاصة بحفر الآبار ضمن مجموعات المشروعات تحت التنفيذ (١٢). فإذا أوجد البئر احتياطات مبرهنة، فإن التكاليف المرسملة يعاد تصنيفها كأبار منتجة مكتملة ضمن مجموعة الموجودات الثابتة (١١). وإذا لم تتجح الآبار بإيجاد احتياطات مبرهنة، فإن تكاليف الآبار المرسملة تحمل للمصاريف (تكاليف الإنتاج). ويتم معالجة تكاليف الدراسات البترولية والدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية سواء أكانت لأغراض الاستكشاف أو التطوير كما يلي : تعد التكاليف الجيوفيزيائية كنفقات إيرادية مؤجلة. أما التكاليف الجيولوجية فيعد ٥٠% منها كنفقات إيرادية مؤجلة و ٥٠% منها ترسمل ضمن مجموعة مشروعات تحت التنفيذ (١٢) كتكاليف حفر استكشافية. أما الدراسات البترولية سواء أكانت لأغراض الاستكشاف أم التطوير فتقسم إلى حفر استكشافية بنسبة ٢٥% وتكاليف حفر إنتاجي بنسبة ٢٥% والباقي ٥٠% فيحمل لتكاليف الإنتاج. أما تكاليف التطوير فيتم تصنيفها بشكل مبدئي ضمن مجموعة مشروعات تحت التنفيذ (١٢). وعندما تدخل الموجودات ضمن نظام الإنتاج فإن تكاليف تحويلها إلى مجموعة الموجودات الثابتة (١١). أما تكاليف تشغيل الآبار وتجهيزاتها فيتم اعتبارها مصاريف عند إنفاقها. ومن جهة أخرى فإن تكاليف صيانة

^١ الريشاني، سمير ٢٠٠٢. أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية على تحديد التكاليف والدخل - دراسة تحليلية مقارنة.

رسالة دكتوراه في المحاسبة. جامعة دمشق وجامعة تكساس دالاس USA.

الآبار وتجهيزاتها فيتم اعتبارها مصاريف عند إنفاقها. ومن جهة أخرى فإن تكاليف صيانة الآبار سواء أكانت ذات طبيعة رأسمالية أو تشغيلية يتم تحويلها للمصاريف.

٢. سياسات الإطفاء (الاستهلاك)

بموجب النظام المحاسبي الموحد يتوجب على الشركة السورية للنفط حساب الاستهلاك على أساس القسط الثابت. فالنفقة الإيرادية المؤجلة تستهلك بطريقة القسط الثابت بنسبة ٢٠% سنوياً. أما التكاليف المرسلة الخاصة بالآبار فتصنف ضمن ثلاث تصنيفات هي:

- ١- تكاليف الحفر التي تستهلك بواقع ١٠% سنوياً.
- ٢- الموجودات الباطنية التي تستهلك بواقع ١٥% سنوياً.
- ٣- الموجودات السطحية التي تستهلك عادةً بنسب من ١٠-٢٠% سنوياً حسب طبيعتها.

وتتضمن تكاليف الحفر تكاليف الحفارة والإسمنت والقياسات البئرية والتحليلات الباطنية والطبقية ورؤوس الحفر وهو تحضير الموقع وقمصان التغليف وتكاليف الحفر الأولي حتى مرحلة قمصان التغليف.

أما الموجودات الباطنية فتتضمن جميع التكاليف التي لها علاقة بتجهيزات رفع النفط والغاز إلى سطح الأرض مثل أنابيب الرفع أو الإنتاج ومرفقاتها ورأس البئر وشجرة عيد الميلاد والبيكرز... الخ. أما الموجودات السطحية فتتضمن تكاليف تجهيزات سطح البئر مثل المضخات والمحركات والمحولات وقاعدة الإسمنت وسواها. أما مشاريع ومخططات التطوير فيتم استهلاكها حسب طبيعتها على أساس طريقة القسط الثابت بنسبة من ١٠-٢٠% سنوياً.

1.2. الدراسات البترولية والدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية.

إن الدراسات الجيولوجية و الجيوفيزيائية وتكاليف الدراسات البترولية سواء أكانت لأغراض الاستكشاف أم التطوير تتم معالجتها على الشكل التالي:

٢. نفقات دائرة الفرق والجيوفيزيائية: وتعالج كما يلي : وهي تتبع إدارة لمدير الاستكشاف، وتعد النفقات الجيوفيزيائية كنفقات إيرادية مؤجلة ويتم استهلاكها بواقع ٢٠% سنوياً.

٣. نفقات الدراسة الجيولوجية وتعالج كما يلي:

- ٥٠% تعد كنفقات إيرادية مؤجلة، وتستهلك بنسبة ٢٠% سنوياً.
- ٥٠% ترسل ضمن مركز العمليات وتضاف إلى تكاليف الحفر الاستكشافي، ويتم إعادة تحميلها لمراكز التكلفة (الأقسام) حسب معدل أمتار الحفر، وتحول بنهاية العام إلى مجموعة مشروعات تحت التنفيذ (١٢)، أو مجموعة الموجودات الثابتة (١١) حسب الحال.

٤. تكاليف الدراسة البترولية يتم تحميلها على الشكل التالي:

- ٥٠% تعد كنفقات إنتاج ويعاد تحميلها بالتالي إلى مراكز التكلفة (المديریات) حسب نسبة الإنتاج.
- ٢٥% تعد حفر إنتاجي ويعاد توزيعها بالتالي لمراكز التكلفة (المديریات) حسب نسبة الأمتار المحفورة.
- ٢٥% تعد تكاليف حفر استكشافي ويعاد توزيعها بالتالي لمراكز التكلفة (المديریات) حسب نسبة الأمتار المحفورة.

2.2. الآبار الناجحة الاستكشافية والتطويرية.

بموجب القواعد المحاسبية المستخدمة في الشركة السورية للنفط فإن جميع تكاليف حفر الآبار سواء كانت استكشافية أم تطويرية يتم رسملتها بشكل مبدئي ضمن مركز العمليات الرأسمالية ٩. وفي نهاية العام يتم تحويل التكاليف المرسله بحفر الآبار إلى مجموعة مشروعات تحت التنفيذ ١٢ ، حساب الآبار كأبار غير مكتملة وذلك حتى تظهر نتائج الحفر، فإذا أوجد البئر الاستكشافي احتياطات مبرهنة فيتم تحويل التكاليف المرسله الخاصة بحفر الآبار من مجموعة مشروعات تحت التنفيذ ١٢ إلى مجموعة الموجودات الثابتة ١١، حساب الآبار كأبار غير مكتملة. وعند لا يوجد البئر الاستكشافي احتياطات مبرهنة فإن التكاليف المرسله المتراكمه الخاصة بحفر البئر يتم تحويلها إلى مجموعة الموجودات الثابتة ١١ حساب الآبار كأبار جافة، وفي نهاية العام يحمل حساب الآبار الجافة للمصاريف.

وتقسم تكلفة البئر إلى الأقسام التالية:

- تكلفة الحفر: وتتضمن تكاليف الحفارة وقمصان التغليف والإسمنت والقياسات البئرية وسواها أي من لحظة تحريك الحفارة إلى موقع الحفر حتى يصبح البئر جاهزاً لتركيب أنابيب الإنتاج، لكن هذا لا يتضمن تكلفة الأنابيب، وتستهلك تكلفة الحفر بنسبة ١٠% سنوياً.
- المعدات (الموجودات) الباطنية: وتتضمن كافة التكاليف المتعلقة بسحب ورفع النفط إلى سطح الأرض مثل أنابيب الإنتاج وشجرة عيد الميلاد، وتستهلك الموجودات الباطنية بنسبة ١٥% سنوياً.

- الموجودات السطحية: وتتضمن تكلفة البئر السطحية مثل تكلفة المحولة والمحرك ومضخة سحب النفط والقاعدة الإسمنتية وتستهلك هذه الموجودات وفق الجدول الرابع من القرار رقم ٥٦٩ / لعام ١٩٧٥ وتعديلاته المتكررة، والذي أصبح استهلاك الموجودات السطحية يتراوح بين ١٠ إلى ٢٠% سنوياً.

3. مبدأ استهلاك الموجودات الثابتة.

تستهلك الموجودات الثابتة بشكل منفرد لكل أصل ثابت على حدا وفق طبيعتها مثل قمصان التشغيل، وأنابيب الإنتاج، والصهاريج، وأجهزة التسخين، وسواها، دون تجميعها ضمن مجموعات موحدة كأصول منتجة ضمن مراكز تكلفة. فمراكز التكلفة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد مقسمة بشكل وظيفي إلى حساب مراقبة مراكز الإنتاج (٥) وحساب مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية (٦) ومراكز مراقبة الخدمات التسويقية (٧) ومركز مراقبة الخدمات الإدارية والتمويلية (٨) ومركز مراقبة العمليات الرأسمالية (٩)، فالأعباء والمصاريف في الشركة السورية للنفط تقسم نوعياً كالأجور والمستلزمات السلعية ويجري توزيعها على حسابات المراقبة (مراكز التكلفة) التي تدل على الجهة التي استفادت من كل نفقة.

الفصل الرابع

تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الشركة السورية للنفط.

١. تطبيق معيار التقارير المالية الدولية 6 IFRS (استكشاف الموارد الطبيعية وتقييمها) في

الشركة السورية للنفط.

تعد المعايير المحاسبية الأمريكية الخاصة بشركات إنتاج النفط والغاز معايير مقبولة عموماً ومستخدمة على مستوى العالم بشكل واسع، ومع ذلك ظهرت عدة محاولات في دول مختلفة وضمن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC لإصدار معايير محاسبية خاصة بشركات إنتاج النفط والغاز.

الممارسات المحاسبية المستخدمة في الصناعات الاستخراجية ظهرت لأول مرة في جدول أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية في عام ١٩٩٨ وبعدها تم نشر مشروع معيار عام ٢٠٠٠. وبما أن قطاع الصناعات الاستخراجية يشكل قطاع هام بالنسبة للعديد من اقتصاديات الدول قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية باقتراح مشروع كامل لتطوير مدخل دولي للعديد من التقارير المالية الصادرة والخاصة بقطاع الصناعات الاستخراجية.

اهتم معيار التقارير المالية الدولية 6 IFRS بشكل عام في السماح باستمرار السياسات المحاسبية حتى إتمام المشروع بشكل كامل، مع أنه يتطلب في عدة نواحي بتغيير الممارسات المحاسبية والتقارير المالية المتعلقة بالأداء والوضع المالي، وهذا سيكون صحيحاً من الناحية العملية للشركات التي تطبق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة.

وبالإضافة إلى وجود عناصر هامة في عملية الانتقال إلى 6 IFRS فإن عملية التواصل مع حاملي الأسهم لتأكيد أن التغييرات في طريقة الأداء قد عرضت بشكل مناسب وتم فهمها من قبل حاملي الأسهم.

في حين أن العديد من الشركات ما زالت تقدر أهمية وأثر تطبيق معيار التقارير المالية 6 IFRS إلا أن الضغط المتزايد في إيصال هذا الأثر للأطراف الأخرى ألا وهو التغييرات في الممارسات المحاسبية وفي سياسات الرسمة والذي سينقل اهتمام المحللين من الميزانية العمومية إلى قائمة الدخل.

- أصدرت هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في شهر كانون الأول عام ٢٠٠٤ معيار التقارير المالية الدولية رقم ٦ (6 IFRS) استكشاف الموارد الطبيعية وتقييمها. حيث يطبق هذا المعيار على جميع الشركات الخاصة باستكشاف وتقييم النفط والغاز والموارد الطبيعية.

إلا أن معيار التقارير المالية الدولية رقم ٦ لم يحدد سياسات محاسبية للتكاليف الناشئة عن عمليات الاستكشاف والتقييم.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن النفقات الناشئة قد تم استثنائها من نطاق المعيار الدولي IAS 36 الموجودات غير الملموسة، و حقوق التقيب و الموارد الطبيعية قد تم استثنائها من نطاق المعيار الدولي IAS 16 الممتلكات والمصانع والمعدات.

الممارسات المحاسبية المطبقة حسب هيئة معايير المحاسبة الأميركية GAAP للعديد من التكاليف الحاصلة مختلفة ولا يوجد إجماع على كيفية معالجة هذه التكاليف لدى هيئة معايير المحاسبة الدولية. وبناء على ذلك فقد طور معيار التقارير المالية IFRS 6 يسمح للشركة بتحديد سياسات محاسبية دولية لمصاريف الاستكشاف والتقييم بناء على ممارسات الشركة الحالية لمعايير المحاسبة الأميركية، ولتسهيل ذلك فقد سمح معيار التقارير المالية رقم ٦ ببعض الحرية في تغيير الممارسات المحاسبية وبالتالي غض النظر عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

بالإضافة إلى ذلك فقد قدم المعيار إرشادات حول اختبار انخفاض القيمة للموجودات المعترف بها على أنها موجودات خاصة بالاستكشاف والتقييم وتحديد إفصاحات خاصة لهذه الموجودات والمصاريف المتعلقة بها. معيار التقارير المالية الدولية رقم ٦ لم يقدم أي إرشادات أو إعفاءات للسياسات المحاسبية المستخدمة في مرحلة الاستكشاف الأولي أو لمرحلة التطوير والإنتاج، فكل المصاريف الحاصلة في هذه المرحلتين تخضع بشكل كامل لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs. لذا فقد تطلبت المعايير الدولية بفتح حسابات منفصلة للمصاريف الحاصلة في كل مرحلة من مراحل إنتاج النفط والغاز (الاستكشاف الأولي ، الاستكشاف والتقييم ، التطوير والإنتاج) في حين أن معايير المحاسبة الأميركية لم يتطلب ذلك، وهذا يدل إلى تنوع واختلاف الممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات.

فالنسبة للشركات التي لم تفصل حسابات المصاريف أو تضع سياسة محاسبية للمصاريف الناشئة في كل من مرحلة الاستكشاف الأولي ومرحلة الاستكشاف والتقييم مرحلة التطوير والإنتاج فإن تغيير الممارسات المحاسبية السابقة هو ملائم لها إلى حد كبير. فعلى سبيل المثال إن قطاع التنجيم في بريطانيا هو بشكل عام شركات تركز على البحث والاستكشاف، قسم كبير من تلك الشركات تعتمد سياسة رسمية كل النفقات الحاصلة قبل مرحلة التطوير والإنتاج، في حين أن أكبر الشركات في هذا القطاع تتبنى مبدأ اعتبار كافة النفقات الحاصلة قبل مرحلة التطوير والإنتاج عبارة عن مصروف. وبشكل مشابه فإن قطاع صناعة إنتاج النفط والغاز تعتمد أحد مبدئين وهما: مبدأ التكلفة الكلية أو مبدأ المجهودات الناجحة.

وبشكل عام فإن كل هذه الشركات ليس لها سياسة محاسبية محددة بالنسبة للمصاريف الناشئة قبل مرحلة التطوير والإنتاج، لذا فإن تبني معيار التقارير المالية رقم ٦ يتطلب من جميع هذه الشركات

إعادة النظر فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لكافة المصاريف الناشئة في مرحلة التقييم الأولي ومرحلة البحث والاستكشاف.

معيار التقارير المحاسبية الدولية رقم 6 IFRS: استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية IFRS6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources

الهدف من هذا المعيار:

عمل تحسينات محدودة في الممارسات المحاسبية الخاصة بنفقات الاستكشاف والتقييم بدون طلب تغييرات كبيرة التي قد تحتاج لإعادة نظر عندما يتبنى المجلس مراجعة شاملة للممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات العاملة في مجال الاستكشاف والتقييم. الطلب من الشركات إجراء اختبار انخفاض القيمة وفق المعيار 36. يطلب الإفصاح عن المعلومات حول استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، والمستوى الذي تقيم به هذه الأصول لأغراض انخفاض القيمة وخسائر انخفاض القيمة المعترف بها.

نطاق هذا المعيار:

- يطبق هذا المعيار على نفقات استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية (النفط والغاز والمناجم والموارد الطبيعية الأخرى غير القابلة للاستبدال).
- النشاطات المتأثرة بهذا المعيار تتضمن البحث عن الموارد الطبيعية وتحديد الجدوى الفنية والتجارية من استخراجها.

ملخص المعيار:

- طلب المعيار 6 IFRS من الشركات اختبار انخفاض قيمة أصول الاستكشاف والتقييم عندما تشير الحقائق والظروف أن المبلغ المحمل للأصول قد يتجاوز المبلغ القابل للاسترداد.
- يختلف الاعتراف بانخفاض قيمة هذه الأصول عن انخفاض قيمة الأصول وفق المعيار IAS 36 لكن بمجرد تحديد وجود انخفاض بالقيمة فإن قياسه يتم وفق المعيار IAS 36.
- أجاز للشركات تطوير سياسة محاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم بدون مراعاة محددة لمتطلبات المعيار 8 IAS (السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء)، أي أن الشركات التي تتبع المعيار 6 IFRS يمكنها الاستمرار في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة قبل إتباع IFRS، وهذا يتضمن الاستمرار في استخدام ممارسات الاعتراف والقياس التي هي جزء من هذه السياسات.

اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بأصول الاستكشاف والتقييم:

- هناك سياسات محاسبية مختلفة متعلقة بالشركات العاملة في مجال استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، على سبيل المثال:

○ تأجيل كل نفقات الاستكشاف والتقييم ضمن حسابات الميزانية.

○ الاعتراف بكل نفقات الاستكشاف والتقييم ضمن المصاريف بمجرد تكبدها.

حدد معيار التقارير المالية رقم ٦ المصاريف المتعلقة بمرحلة الاستكشاف والتقييم، لذا على الشركات تحديد أي من مصاريفها متوافقة مع هذه التعاريف. نادراً ما تحتوي المصاريف في مرحلة الاستكشاف والتقييم مصاريف تعود إلى المرحلة التي تسبقها، كما لا تحتوي على مصاريف تخص مرحلة التطوير والإنتاج.

فالنسبة إلى كل نوع من أنواع المصاريف يجب على الشركة تبني إما اعتبارها مصروف لحظة إنفاقها أو رسملتها ضمن موجودات الاستكشاف والتقييم. لذا يجب على إدارة الشركة عند تبني أحد السياستين أن تضع في حساباتها أن هذه السياسة سينتج عنها بيانات مناسبة وموثوقة.

• لم يطلب المعيار IFRS 6 ولم يمنع أي سياسة محاسبية معينة فيما يتعلق بالاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها.

• بل سمح المعيار IFRS 6 الاستمرار باستخدام سياساتها المحاسبية الحالية المتعلقة باستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية مع التأكيد على امتثالها لمتطلبات الفقرة ١٠ من المعيار IAS 8 أي أن تقديم معلومات ملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية وأن تكون موثوقة.

إن تطبيق معيار التقارير المالية رقم ٦ يقدم العديد من الإعفاءات الجزئية أو الكلية بتطبيق بعض المعايير الدولية الأخرى وهي :

- بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولية IAS 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) لا يطبق على عناصر الموجودات الخاصة بمرحلة البحث والاستكشاف فيما يخص الاعتراف والقياس بينما يستخدم في حالة تطوير تلك الموجودات.
- وكذلك أيضاً فإن معيار المحاسبة الدولية IAS 16 لا يطبق على حقوق الثروات الباطنية وعلى الاحتياطيات الباطنية.
- بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولية IAS 36 (الموجودات غير الملموسة) لا يطبق على عناصر الموجودات الخاصة بمرحلة البحث والاستكشاف فيما يخص الاعتراف والقياس.
- وكذلك أيضاً فإن معيار المحاسبة الدولية IAS 36 لا يطبق على المصاريف الحاصلة في مرحلة التطوير والإنتاج.

• الفقرتان ١١-١٢ من المعيار IAS 8 تحددان مصادر المتطلبات المختلفة التي يجب أخذها بالاعتبار عند تطوير سياسة محاسبية ما لمسألة لم تتطرق لها معايير IFRSs، وبالتالي فإن تطبيق ذلك من قبل الشركات عند تقييم سياساتها المحاسبية المتعلقة بالاستكشاف والتقييم يتطلب منها تحديد مناطق عدم التأكد الموجودة، وذلك لتجاوز أي تكاليف محتملة أو تعطيل

قد تسببه حالات عدم التأكد تلك، ويضمن IFRS 6 إعفاء مؤقت من تطبيق الفقرتين ١١-١٢ من المعيار IAS 8 حتى يدرج IASB تلك القضايا ضمن مشروع شامل.

التغيرات في السياسات المحاسبية:

يمكن أن تغير الشركة سياساتها المحاسبية المتعلقة بنفقات الاستكشاف والتقييم إذا كان تغيير يجعل البيانات المالية أكثر ملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية ولا تقلل من الموثوقية أو تزيدها ولا تقلل من ملائمة تلك الحاجات باستخدام المعيار IAS 8.

ينص IFRS 6 صراحةً أنه بغرض تبرير التغيير في السياسة المحاسبية المتعلقة بنفقات الاستكشاف والتقييم فإنه يطلب من الشركة الإشارة إلى أن التغيير سوف يجعل بياناتها المالية أقرب لتلبية متطلبات المعيار IAS 8، ومع ذلك لا يتطلب التغيير الامتثال بشكل كامل لتلك المتطلبات.

لقد وضع معيار التقارير المالية الدولية IFRS 6 بعض المتطلبات من أجل تطبيقه، كما قدم أيضاً بعض السماحيات في اختيار السياسة المحاسبية المتعلقة بمصاريف وموجودات مرحلة البحث والاستكشاف. كما أن هذا المعيار يطبق على الشركات التي تطبق معيار التقارير المالية الدولية والشركات التي تنوي تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى. لذا يتوجب على الشركة استخدام حكمها الشخصي في تحديد سياسة محاسبية تقدم معلومات مناسبة وموثوقة.

إن التغيير في السياسة المحاسبية الناشئ عن تبني معيار جديد أو الناجم عن تعديل معيار يتطلب من مستخدمي معايير التقارير المالية الدولية أن يتبعوا متطلبات الانتقال إلى هذا المعيار، وفي حال عدم وجود متطلبات خاصة للانتقال كما في معيار التقارير المالية الدولية IFRS 6 فيتوجب الرجوع إلى المتطلبات الموجودة في معيار المحاسبة الدولية IAS 8.

إن معيار المحاسبة الدولية رقم ٨ يتطلب أن يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي إلا في الحالات التي يكون هذا التطبيق غير عملي.

تقاس الأصول عند الاعتراف بالتكلفة:

عند الاعتراف لأول مرة بأصول الاستكشاف والتقييم بالميزانية يجب أن يكون على أساس التكلفة، ويجب أن يتم التطبيق من فترة إلى أخرى بشكل متسق، ويجب أن تأخذ الشركة بالحسبان الدرجة التي ترتبط بها تلك النفقات باكتشافات محددة من الموارد الطبيعية.

قدم معيار التقارير المالية الدولية رقم ٦ أمثلة عن أنواع المصاريف التي يجب اعتبارها كموجودات وهي:

- تكاليف الحصول على حقوق الاستكشاف.
- تكاليف الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية.
- تكاليف الحفر الاستكشافي.
- تكاليف الخنادق Trenching.
- تكاليف العينات.

▪ التكاليف الخاصة بتقييم الجدوى الفنية والتجارية للموارد الطبيعية الاستخراجية.

بغض النظر عن السياسة المحاسبية المتبعة في اعتبار المصروف نفقة عند إنفاقها أو أصل، يجب على الشركة أن تستمر في السياسة المتبعة من قبلها بين الفترات المالية وبالنسبة للمصاريف والأنشطة المشابهة. يتطلب معيار التقارير المالية رقم ٦ من الشركات أن تتبنى سياسة محاسبية محددة بخصوص هذه المصاريف إما رسمتها أو اعتبارها مصاريف بقيمتها لحظة الاعتراف بها.

هذه السياسة المحاسبية المختارة يجب أن تتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية فيما يتعلق بتكاليف التخزين 2 IAS، الموجودات غير الملموسة 38 IAS، الممتلكات والمصانع والمعدات 16 IAS.

- في حال اختارت الشركة معالجة محاسبية للمصاريف الإدارية والعمومية متوافقة مع معيار الممتلكات والمصانع والمعدات 16 IAS، عندها لن تكون هذه المصاريف مؤهلة لأن تكون موجودات وعندها سيتم اعتبارها مصاريف لحظة حدوثها.

- وفي حال اختارت الشركة معالجة محاسبية للمصاريف الإدارية والعمومية متوافقة مع معيار المخزون أو الموجودات الثابتة سيتطلب ذلك اعتبار هذه المصاريف رأسمالية وهنا ممكن نسبتها في الحال إلى الموجودات.

في حال اختارت الشركة سياسة الرسملة بالنسبة للمصاريف الإدارية والعمومية عندها سنعتبر المصاريف التالية كموجودات في مرحلة البحث والاستكشاف وهي :
الرواتب والأجور المتعلقة بالأشخاص الذين يعملون بشكل مستقل على هذا المشروع بالإضافة إلى المزايا الأخرى المقدمة لهم.

مصاريف إدارية معينة في حال كانت وظيفة الإدارة محددة بشكل مباشر على هذا المشروع.

المبالغ الإضافية (العلاوات) المدفوعة للمقاولين المشمولين في هذا المشروع.

المصاريف القانونية والمصاريف المهنية المدفوعة على هذا المشروع، على سبيل المثال المصاريف المدفوعة للحصول على شهادات أو تراخيص معينة.

إن القائمة السابقة هي على سبيل المثال لا الحصر .

مصاريف رخص الاستكشاف:

ينص معيار التقارير المالية الدولية رقم ٦ على أنه بالانسجام مع السياسة المحاسبية المتبعة

ينبغي على الشركة الاعتراف بمصاريف رخص الاستكشاف على أنها موجودات في مرحلة البحث والاستكشاف.

تكاليف الاقتراض:

تكاليف الاقتراض ليست من مصاريف مرحلة البحث والاستكشاف والتي يمكن الاعتراف بها على أنها أصول في هذه المرحلة وذلك بالانسجام مع السياسة المحاسبية المتبعة، بالإضافة إلى أن معيار المحاسبة الدولي IAS 23 قد حدد كيفية معالجة هذه التكلفة ويجب التقيد به.

التصنيف:

يتطلب معيار التقارير المالية الدولية IFRS 6 من الشركات أن تقوم بتصنيف موجوداتها في مرحلة البحث والاستكشاف بين صنفين مستقلين هما موجودات ملموسة وموجودات غير ملموسة وذلك بناء على طبيعة هذه الأصول.

إن العديد من الأصول ستدرج ضمن الموجودات الملموسة (على سبيل المثال ; أجهزة الحفر، أدوات النقل) والأصول الأخرى ستكون ضمن الموجودات غير الملموسة (على سبيل المثال ; مصاريف رخص الاستكشاف). ومن الممكن أيضاً أن يكون المتبقي من موجودات البحث والاستكشاف أقل سهولة في التصنيف، ورغم ذلك هو عنصر مهم من عناصر الموجودات والذي هو عبارة عن نفقات إنشاء الآبار والمناجم الاستكشافية.

إذا أخذنا بالاعتبار طبيعة موجودات مرحلة البحث والاستكشاف فيما إذا كانت ملموسة أو غير ملموسة، من المفيد أن نسأل فيما إذا كانت النفقات المتعلقة بعنصر من الموجودات الملموسة تساهم فيها معرفة مكان توضع هذا العنصر من الموجودات الملموسة، على سبيل المثال البئر الذي سيستخدم لاستخراج الاحتياطيات هو غالباً يعتبر من الموجودات الملموسة ولكن البئر الاستكشافي سيكون نتيجة المعرفة فقط. من الأفضل لنا أن يتم تصنيف النفقات المتعلقة ببناء الآبار الاستكشافية أو بالنشاطات الجيولوجية و الجغرافية كموجودات غير ملموسة.

إن تصنيف موجودات البحث و الاستكشاف كموجودات ملموسة أو غير ملموسة هو أساس خيارات السياسة المحاسبية من أجل كل من تقييم وقياس الموجودات عند الاعتراف بها ولأغراض الإفصاح.

الموجودات غير الملموسة:

إن الموجودات الغير ملموسة قد تم تعريفها في المعيار الدولي IAS 38 كموجودات ليس لها وجود فيزيائي. لا يوجد ضرورة في الاحتفاظ بهذه الموجودات لغرض عملي.

أمثلة عن الموجودات التي من الممكن أن تصنف كموجودات غير ملموسة تبعاً لهذا التعريف

تتضمن ما يلي:

- حقوق التنقيب
- الحصول على حق الاستكشاف
- مصاريف الدراسات الجيوفيزيائية والجيولوجية والجيوكيميائية والطوبغرافية .

- نفقات التنقيب الاستكشافية.
- نفقات الخنادق
- نفقات العينات
- نفقات النشاطات المتعلقة بتقييم الجدوى التقنية والجدوى الاقتصادية من استخراج الموارد الطبيعية.

الموجودات الملموسة

إن الموجودات الملموسة قد تم تعريفها في المعيار الدولي IAS 16 وقد تم تعريفها على أنها عناصر قد تم امتلاكها لاستخدامها في الإنتاج ومن المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن سنة. أمثلة عن الموجودات التي من الممكن أن تصنف كموجودات ملموسة تبعاً لهذا التعريف تتضمن ما يلي :

- المعدات والأدوات المستخدمة في البحث، مثل عربات النقل و أدوات الحفر.
- الأنابيب والمضخات.
- الخزانات.

من الناحية العملية هناك بعض الشركات تعامل موجودات مرحلة البحث والاستكشاف على أنها موجودات غير ملموسة بينما تقوم الشركات الأخرى بمعاملتها على أنها موجودات ملموسة. فعلى سبيل المثال، إن أغلبية الشركات في إفريقيا الجنوبية تصنف موجودات البحث والاستكشاف على أنها موجودات ملموسة.

بالنسبة لمستخدمي معايير التقارير المالية الدولية ومن سيطبق معايير التقارير المالية للمرة الأولى، فإن متطلبات فصل الموجودات في مرحلة البحث والاستكشاف بين موجودات ملموسة و موجودات غير ملموسة تتطلب في بعض الأحيان تغيير في السياسة المحاسبية المتبعة في الشركة.

المخصصات والالتزامات المحتملة:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي IAS 37 المخصصات والالتزامات المحتملة من الشركات أن تقيس هذه الالتزامات بتكلفتها أي بقيمة الالتزام الناشئ عن إزالة وإعادة الموقع كما كان قبل عملية البحث. إن العديد من الشركات التي تعمل في مجال الصناعات الاستخراجية تظهر في حساباتها التزام تجاه إعادة الموقع وذلك كنتيجة لأعمال التنقيب والاستكشاف.

إن هذا الالتزام إما أن يكون قانوني (مدرج كشرط في رخصة الاستكشاف) أو استتاجي. فعلى سبيل المثال، عندما تقوم شركة إنتاج النفط بعملياتها ضمن دولة ليس لديها قانون بيئي ولكن ضمن سياسة الشركة الداخلية مدرج لديها سياسة بيئية تشير إلى ضرورة تنظيف كافة النفايات التي

خلفتها في مكان التقييم. بناءً على ذلك سيرج ضمن القوائم المالية للشركة التزام استتاجي لأن سياستها الداخلية تفرض عليها هذا الالتزام.

إن التقدير الأولي لقيمة الالتزامات الطارئة تعالج بطريقة منسجمة مع طريقة معالجة مصاريف البحث والاستكشاف والتي أدت إلى ظهور هذا الالتزام. على سبيل المثال، إذا نشأ الالتزام أثناء عملية الحفر الاختباري و المصاريف الحاصلة سوف يتم رسملتها كموجودات غير ملموسة في مرحلة البحث والاستكشاف، عندها سيعامل التقييم الأولي للالتزامات الطارئة كجزء من تكلفة هذه الموجودات الغير ملموسة. وكما هو معروف أن الشركات تختلف في طريقة معالجة الأصناف المختلفة من مصاريف البحث والاستكشاف لذا سينتج عن ذلك إدراج الالتزامات الطارئة ضمن الموجودات الملموسة أو غير الملموسة (حسب الأصل الذي أدى إلى إنشاء هذا الالتزام) أو اعتبارها مصروف يدرج ضمن قائمة الأرباح والخسائر.

- إن التغيرات التي تطرأ على قيمة الالتزامات الطارئة أو المحتملة يجب أن تضاف أو تخصم من قيمة الأصل أو المصروف المرتبط به.

القياس بعد الاعتراف بالنفقات:

بعد الاعتراف يمكن للشركة تطبيق أما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم في معالجة أصول الاستكشاف والتقييم، وعند اختيار نموذج إعادة التقييم فإن متطلبات المعيار IAS37 (المؤونات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة) تطبق على أصول استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية المصنفة كأصول ملموسة وتطبق متطلبات المعيار IAS 38 (الأصول غير الملموسة) على تلك الأصول المصنفة كغير ملموسة.

طريقة التكلفة:

تستهلك الموجودات الملموسة وغير الملموسة (المحدودة الحياة) حسب معيار المحاسبة الدولي IAS 16 على سنوات استعمالها. القيمة القابلة للاستهلاك من الموجودات الملموسة أو الموجودات الغير الملموسة هي عبارة عن تكلفة هذا الأصل بعد خصم قيمة النفاية منها. إن قيمة النفاية بالنسبة للموجودات الملموسة هي القيمة التي تتوقع الشركة أن تحصل عليها عند استغنائها عن الأصل، في حين أن قيمة النفاية بالنسبة للموجودات الغير ملموسة هي صفر.

طريقة إعادة التقييم:

إن تطبيق طريقة إعادة التقييم بالنسبة للموجودات الغير ملموسة في مرحلة البحث والاستكشاف هي عملية نادرة جداً لأن هذه الموجودات غير متجانسة. ولكن إذا اختارت الشركة أن تطبق طريقة إعادة التقييم عندها يجب تطبيق هذه الطريقة بالتوافق مع تصنيف الموجودات حسب موجودات ملموسة وغير ملموسة.

إن إعادة تقييم الموجودات الملموسة سيكون خاضع للنموذج المطروح في معيار المحاسبة الدولي IAS 16 بينما ستخضع الموجودات الغير ملموسة إلى النموذج المطروح في معيار المحاسبة الدولي IAS 38.

إن معيار التقارير المالية الدولية IFRS 6 قد لاحظ أنه يجب أن تعامل موجودات البحث والاستكشاف كجزء مستقل من الموجودات وذلك لأغراض الإفصاح. عادةً تصنف معايير التقارير المالية الدولية الموجودات حسب مجموعات لها نفس الطبيعة وتستخدمها الشركة في عملياتها التشغيلية. وبشكل طبيعي فإن سياسة إعادة التقييم يجب أن تطبق على كافة الموجودات الموجودة في نفس التصنيف. لذا فهو مقبول أن تقوم الشركة بتطبيق طريقة إعادة التقييم على الموجودات الملموسة وطريقة التكلفة على الموجودات الغير ملموسة.

طريقة إعادة التقييم بالنسبة للموجودات غير الملموسة

من الممكن أن يعاد تقييم الموجودات الغير ملموسة إلى القيمة العادلة في حال تواجد سوق نشط (معيار المحاسبة الدولي IAS 38). وهناك مقومات يجب توفرها حتى نقول أن هذا السوق نشط وهي:

- العناصر الموجودة ضمن تصنيف الموجودات الغير ملموسة متجانسة.
 - توافر عنصرى البيع والشراء بشكل طبيعي وفي أي وقت.
 - الأسعار متوفرة للجميع.
- بناءً على ما سبق فإنه من النادر بالنسبة للموجودات الغير ملموسة أن تحقق هذه الشروط.

طريقة إعادة التقييم بالنسبة للموجودات الملموسة

من الممكن أن يعاد تقييم الموجودات الملموسة إلى القيمة العادلة (حسب معيار المحاسبة الدولي IAS 16) بشرط أن تكون القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق. إن القيمة العادلة عادةً ما تحدد من قبل شخص (مقيم) على أساس السوق، وعلى أساس الموقع (بافتراض أن تكاليف نقل الموجودات تحمل على عاتق الشاري). في حال عدم توافر أساس للسوق لتحديد القيمة العادلة، فإن تكلفة الاستبدال أو الدخل المتوقع من الأصل ممكن أن تستخدم لتحديد القيمة العادلة. إن هذا قد يحدث عندما يكون الأصل متخصص ومن النادر بيعه.

انخفاض القيمة

- بسبب صعوبة الحصول على المعلومات الضرورية لتقدير التغيرات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من أصول الاستكشاف والتقييم، فقد حدد المعيار IFRS 6 متطلبات المعيار IAS 36 حسب الظروف التي تتطلب تقييم انخفاض قيمة تلك الأصول.
- يطلب إجراء اختبار مفصل انخفاض القيمة في حالتين:
 - عندما تصبح الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية مثبتة بحيث تصبح تلك الأصول عند هذه النقطة خارج نطاق المعيار IFRS6 ويعاد تصنيفها في البيانات المالية.
 - عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن المبلغ المحمل على تلك الأصول قد يتجاوز المبلغ القابل للاسترداد.
- يتضمن المعيار IFRS 6 أمثلة غير حصرية عن " الحقائق والظروف" التي قد تشير إلى ضرورة إجراء اختبار انخفاض القيمة:
 - انتهاء الفترة التي تمتلك الشركة فيها الحق بالاستكشاف في منطقة محدد أو أنها ستنتهي قريباً وليس من المتوقع تجديدها.
 - هناك نفقات كبيرة على عمليات استكشاف وتقييم إضافية عن الموارد الطبيعية في منطقة محددة غير مدرجة في الموازنة وغير مخطط لها مسبقاً.
 - عمليات استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية في منطقة محددة لم تؤدي إلى اكتشافات تجارية مجدية وقررت الشركة توقيف عملياتها في تلك المنطقة.
 - وجود بيانات كافية تشير إلى أنه على الرغم من إمكانية إجراء عمليات تطوير في منطقة محددة فإن المبلغ المحمل لأصول الاستكشاف والتقييم من غير المحتمل إمكانية استردادها كاملة عند تطوير المنطقة أو بيعها.
- عندما توجد مثل هذه الظروف يطلب من الشركة إجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول المتأثرة وفق المعيار IAS36، مع الخضوع لمتطلبات خاصة تتعلق بالمستوى الذي يقيم به انخفاض القيمة.
- يسمح IFRS6 بمرونة أكبر بتحديد المستوى الذي يتم به إنجاز انخفاض القيمة، أن تحميل أصول الاستكشاف والتقييم لوحدة توليد النقود أو مجموعة من الوحدات يمكن أن تحدد لأغراض اختبار انخفاض القيمة كموضوع متعلق بالسياسات المحاسبية على أساس الوحدات بشكل منفصل Individual Entities، ومع ذلك فالقيد الوحيد على حدود وحدات توليد النقود أو مجموعة الوحدات هي أنه يجب أن لا تتجاوز القطاع الواحد سواء على أساس التقارير المالية الأساسية أو الثانوية للشركة وفق المعيار IAS14 (التقارير القطاعية).

- مع أخذ ما ذكر أعلاه بالاعتبار فإذا أشارت الحقائق والظروف إلى وجود انخفاض بالقيمة فإنه يجب قياس خسارة انخفاض القيمة وعرضها والإفصاح عنها وفق المعيار IAS36.

عكس انخفاض القيمة

بحسب معايير التقارير المالية الدولية فإن جزء أو كل قيمة انخفاض القيمة لأصل تم الاعتراف بها يجب أن تعكس إذا حدث تغير في القيمة القابلة للاسترداد المقدرة (مثل شهرة المحل) . لم ينص معيار المحاسبة الدولي IAS 36 على أية إعفاءات في عكس خسائر انخفاض القيمة المعترف به لأحد موجودات البحث والاستكشاف.

العرض:

- يطلب من الشركة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة تبعاً لطبيعة الأصل، ومن الأمثلة عن الأصول الملموسة السيارات والحفارات، ومن الأمثلة عن الأصول غير الملموسة حقوق الحفر.
- وعند إثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية فإن أصول الاستكشاف والتقييم المعترف بها مسبقاً تصبح خارج نطاق المعيار IFRS6 ويعاد تصنيفها وفقاً للمعيار الملازم، ويجب أن يقيم انخفاض قيمتها وأي خسارة انخفاض بالقيمة موجودة يجب الاعتراف بها قبل إعادة التصنيف.

المصاريف الحاصلة في فترة ما قبل مرحلة البحث والاستكشاف

يتطلب معايير التقارير المالية الدولية من الشركات أن تحدد حسابات منفصلة من أجل كل من مصاريف ما قبل البحث والاستكشاف، مصاريف البحث والاستكشاف ومصاريف التطوير. لذلك فإن الشركات بحاجة إلى تحديد عناصر مصاريف مرحلة ما قبل البحث والاستكشاف ومرحلة التطوير وتطوير سياسة منفصلة لهذه المصاريف.

وبما أن المصاريف الحاصلة قبل مرحلة البحث والاستكشاف خارج نطاق معيار التقارير المالية الدولية IFRS 6، ولكن نتيجة هذه المصاريف تتطلب تطبيق المبادئ العامة لتقارير المعايير المالية الدولية.

تحديد مصاريف ما قبل مرحلة البحث و الاستكشاف

بالرغم من أن معايير التقارير المالية الدولية لم تحدد مصاريف ما قبل مرحلة البحث والاستكشاف إلا أن التكاليف الحاصلة قبل الحصول على رخصة الاستكشاف تم استبعادها من نطاق معيار التقارير المالية الدولية IFRS 6 والتي تستهل عادةً بها شركات البحث نشاطاتها قبل الحصول على الترخيص القانوني للبحث في منطقة محددة.

إن التكاليف الحاصلة قبل الحصول على رخصة الاستكشاف يجب وضعها في حسابات مستقلة. كما أن معايير التقارير المالية الدولية لم تقدّم أية أمثلة عن هذه المصاريف والتي هي بشكل نموذجي تحتوي على تكاليف الحصول على بيانات المسح السيزمي وما يتبع هذه البيانات من تحليل جيولوجي و جيوفيزيائي.

طرق معالجة المصاريف الحاصلة قبل مرحلة البحث.

إن معيار التقارير المالية الدولية IFRS 6 لم يحدد طريقة قياس المصاريف قبل البدء بالبحث والاستكشاف.

بناءً على ذلك وفي ظل غياب معيار محدد لهذه المصاريف، يجب على الإدارة أن تستخدم حكمها في إيجاد معالجة محاسبية مناسبة لهذه المصاريف تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. إن هيئة معايير المحاسبة الدولية IASB قد لاحظت أن السياسة المحاسبية السليمة لهذه المصاريف ممكن أن تستخرج من معايير التقارير المالية الدولية نفسها، حيث أن تعريف مصطلح الموجودات والمصاريف متضمن في إطار بنية معايير التقارير المالية الدولية IFRS، ومن المبادئ الأساسية للاعتراف بالموجودات والموجود في معياري المحاسبة الدولية IAS 16 و IAS 38. بشكل عام، لا يمكن ربط المصاريف الحاصلة قبل البدء بالبحث مع احتياطي الموارد الطبيعية (احتياطيات غير مبرهنة) لأن هذه الاحتياطيات تخمينية بطبيعتها. فعلى سبيل المثال فإن المصاريف المتعلقة بإعادة تحليل البيانات السيزمية يجب اعتبارها مصروف عند حدوثها.

المصاريف الحاصلة في مرحلة التطوير

إن معيار التقارير المالية الدولية IFRS 6 لم يحتوي على تعريف للمصاريف الناشئة عن نشاطات التطوير. إلا أن معيار المحاسبة الدولية IAS 38 قد عرّف في سياق الجملة مصطلح مصاريف البحث والتطوير وكأمثلة على مصاريف البحث والتطوير هي المصاريف المتعلقة بتصميم منتج أو إعادة هيكلة آلة.

تحديد المصاريف الحاصلة في مرحلة التطوير

لم يحدد معيار التقارير المالية الدولية أية سياسة محاسبية عندما يكون هناك جدوى تقنية واقتصادية من استخراج الموارد الطبيعية للمصاريف الحاصلة في هذه المرحلة. تحتاج الشركات إلى إنشاء سياسة محاسبية متوافقة مع المعايير المطبقة، ومع غياب إرشادات معايير التقارير المالية الدولية يتوجب على الإدارة استخدام حكمها الشخصي لإحداث سياسة محاسبية مناسبة تتناسب مع معايير التقارير المالية الدولية.

طرق معالجة المصاريف الحاصلة في مرحلة التطوير

حسب معيار التقارير المالية الدولية IFRS 6، حالما يكون هناك جدوى تقنية واقتصادية من استخراج الموارد الطبيعية، فإن المصاريف المتعلقة بتطوير هذه الموارد يجب عدم الاعتراف بها على أنها موجودات مرحلة البحث والاستكشاف.

وبما أن المصاريف الناشئة في مرحلة التطوير هي خارج نطاق IFRS 6 و IAS 38 و IAS 16 لذا يتوجب على الشركات تحديد سياسة محاسبية لمعالجة هذه المصاريف.

لقد لاحظت هيئة معايير المحاسبة الدولية IASB أن تطوير الموارد الطبيعية يتم حالما تنتهي نشاطات البحث والاستكشاف وهي تشابه بذلك عبارة التطوير المدرجة في IAS 38 في تطوير مشروع داخلي حيث يتم الاعتراف بهذه المصاريف على أنها موجودات غير ملموسة حيث أن هذا الأصل سيجر منافع اقتصادية مستقبلية. بناء على ذلك فإن رسملة المصاريف الحاصلة في مرحلة التطوير كموجودات غير ملموسة من الممكن أن يكون مناسب.

إعادة تصنيف موجودات البحث والاستكشاف

بحسب IFRS 6 فإنه عندما تتوقف نشاطات البحث في منطقة معينة فيجب على الشركة أولاً: إيقاف عملية رسملة التكاليف الناشئة في هذه المنطقة.

ثانياً: إجراء اختبار انخفاض القيمة Impairment Test لموجودات البحث والاستكشاف.

من الممكن إعادة تصنيف موجودات البحث والاستكشاف كموجودات مرحلة تطوير ملموسة وغير ملموسة. إن إعادة التصنيف هو خيار للشركة من الممكن أن تعمل به ولكن يتوجب عليها استمرارية العمل بهذا الخيار.

إن المخطط التالي يشرح إعادة تصنيف أنواع محددة من الموجودات المستخدمة في الصناعات الاستخراجية وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار توافر الجدوى التقنية والاقتصادية وبافتراض أن أدوات الحفر ما زالت لها القدرة على الاستعمال.

نوع الموجودات	مرحلة البحث والاستكشاف	إعادة التصنيف	مرحلة التطوير
	يطبق مبدأ الاعتراف والقياس حسب معيار التقارير المالية الدولية رقم 6 ويتم تصنيف الموجودات بحسب طبيعتها ويتم أيضاً تطبيق معياري المحاسبة الدولية 16 و 38		لا يتم تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم 6
وسائل النقل	موجودات ملموسة		موجودات ملموسة
أدوات الحفر	موجودات ملموسة		غير مطبق
السكة الحديدية	غير مطبق		موجودات ملموسة
رخصة الاستكشاف	موجودات غير ملموسة		موجودات غير ملموسة
احتياطي الموارد الطبيعية / البئر	غير مطبق		موجودات ملموسة أو غير ملموسة

* إن هذا التصنيف يعتمد على السياسة المحاسبية للشركة.

الاستهلاك (الأهلاك)

عند إعادة تصنيف موجودات مرحلة البحث والاستكشاف، يتوجب على الشركة أن تقوم باستهلاك القيمة المتبقية من هذه الموجودات على سنوات حياة هذه الأصول. بالنسبة لموجودات مرحلة التطوير الملموسة فإن طريقة وحدة الإنتاج تكون متاحة للاستعمال، وبالنسبة للموجودات الغير ملموسة فإنه من النادر عادةً أن يتم تبني سياسة اهتلاك غير سياسة القسط الثابت، ولكن استخدام طريقة وحدة الإنتاج لموجودات مرحلة التطوير الغير ملموسة من الممكن أن تكون مناسبة.

اختبار انخفاض القيمة (Impairment Test)

عند القيام بإعادة تصنيف موجودات البحث والاستكشاف فإن هذه الموجودات يجب اخضاعها لاختبار انخفاض القيمة وأي خسائر ناجمة يجب الاعتراف بها في قائمة الأرباح والخسائر. إن اخضاع الموجودات لاختبار انخفاض القيمة يجب أن يتم بغض النظر فيما إذا تواجدت دلائل تشير إلى أن القيمة الدفترية للأصل تتجاوز القيمة القابلة للاسترداد أم لا.

وبما أن معيار التقارير المالية الدولية IFRS 6 لم ينص على اجراء اختبار انخفاض القيمة عند إعادة تصنيف موجودات البحث والاستكشاف، إلا أن هذا الإجراء هو بإرشاد من معيار المحاسبة الدولية IAS 38.

الإفصاح:

يطلب الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتشرح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية والناجمة عن استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، وهذا يتضمن الإفصاح عن:

○ سياستها المحاسبية المتعلقة بنفقات الاستكشاف والتقييم بما في ذلك الاعتراف بنفقات الاستكشاف وتقييمها.

○ مبالغ الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة عن استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية.

تعالج أصول الاستكشاف والتقييم كتصنيف مستقل من الأصول لأغراض الإفصاح، ويجب الامتثال لمتطلبات الإفصاح الموجودة بالمعيارين IAS 16-38 حسب الحال.

اعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS

- بيان الالتزام بـ IFRS

برغم أن IFRS نفسها ليس لها قوة القانون إلا أنها أصبحت مقبولة دولياً وتطبق من جانب عدد متنامٍ من الشركات، والأهم من ذلك هو أن ٢٠٠٥ عام حاسم وفاصل بالنسبة لـ IFRS مع قيام عدد كبير من البلدان بتبني IFRS ليكون نظامها الأساسي للتقارير المالية.

والوثيقة الرئيسية التي تحدد الأساس الذي يجب بناءً عليه عرض القوائم المالية وفقاً لـ IAS والمحتويات المطلوبة لتلك القوائم المالية هي IAS 1 - عرض القوائم المالية - والمنشأة التي تتفق

قوائمها المالية مع IFRS " ينبغي أن يصدر بياناً صريحاً وغير متحفظ يمثل هذا الالتزام في الإيضاحات" ويتضمن الالتزام بـ IAS الالتزام بكل أحكام الاعتراف والقياس والإفصاح في المعايير والتفسيرات. ولهذا السبب ينص IAS 1 على أن (القوائم المالية لن توصف بأنها متطابقة مع IFRS ما لم تلتزم بكل متطلبات IFRSs)، ولذلك فقد أرسى IASB بشكل غير غامض المبدأ القائل بأن التطبيق الكامل لمعاييرهِ والتفسيرات ذات الصلة شرط أساسي مسبق لتأكيد الشركة تطابق قوائمها المالية مع معايير التقارير المالية الدولية.

العرض العادل والالتزام بـ IFRS

تشرط الفقرة ١٣ من IAS 1 أن (توضح القوائم المالية المركز المالي للمنشأة وأدائه المالي وتدققاته النقدية). وينص أيضاً على أن العرض الواضح يتطلب التمثيل الصادق لتأثيرات المعاملات والأحداث الأخرى والظروف الأخرى طبقاً للتعريفات ومعايير الاعتراف الخاصة بالأصول والالتزامات المصروفات المحددة في الإطار، وتطبيق IFRS - مع إفصاح إضافي عند الضرورة- يفترض أن نتيجته تكون قوائم مالية تحقق العرض العادل.

وينص IAS 1 على أنه في جميع الظروف، يتحقق العرض العادل عن طريق الالتزام بـ IFRS السارية، ويتطلب العرض العادل وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية أن تقوم المنشأة بـ:

- ١- اختيار وتطبيق سياسات محاسبية وفقاً لـ IAS 8 - السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء- ويتضمن IAS 8 هراً من التوجيهات الرسمية التي تعمل الإدارة وفقاً لها في غياب معيار أو تفسير يسري تحديداً على بند ما.
- ٢- تقديم معلومات، بما في ذلك السياسات المحاسبية، على نحو يوفر معلومات وثيقة الصلة وموثوقة وقابلة للمقارنة وقابلة للفهم.
- ٣- توفير إفصاحات إضافية عندما لا يكون الالتزام بمتطلبات محددة في IFRSs كافياً لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

الغلبة للعرض العادل:

يوضح معيار IAS 1 أن السياسات المحاسبية غير المناسبة لا يتم إصلاحها بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة أو من خلال إيضاحات أو مواد تفسيرية. ولهذا السبب كان مطلوباً أن يغطي المعيار المواقف التي يؤدي فيها الالتزام بمعيار أو تفسير ما إلى تحريف العرض العادل. وبالتالي فالمعيار ينص على أنه في الحالات شديدة الندرة التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب ما في معيار أو تفسير ما سوف يتعارض مع هدف القوائم المالية المحددة في الإطار، ينبغي على

المنشأة الانحراف عن ذلك المتطلب إذا كان الإطار التنظيمي وثيق الصلة يتطلب -أو لا يحظر- مثل هذا الانحراف.

وعندما تمارس المنشأة التجاهل في هذه الظروف، يجب أن يفصح عما يلي:

- ١- أن الإدارة قد انتهت إلى أن القوائم المالية تعبر بوضوح عن المركز المالي للمنشأة وأدائه المالي وتدفقاته النقدية.
- ٢- أنه التزام بالمعايير والتفسيرات السارية فيما عدا أنه تجاهل متطلباً معيناً بتحقيق العرض العادل.
- ٣- عنوان المعيار أو التفسير الذي انحرفت عنه المنشأة وطبيعة الانحراف، بما في ذلك المعالجة التي اشترطها المعيار أو التفسير، والسبب الذي سيجعل تلك المعالجة مضللة بدرجة تجعلها متعارضة مع الهدف المنصوص عليه في الإطار للقوائم المالية والمعالجة المتبناة.
- ٤- لكل فترة معروضة، التأثير المالي للانحراف على كل بند في القوائم المالية كان سيتم إثباته في حالة الالتزام بالمتطلب.

وعندما تكون منشأة قد انحرفت عن متطلب ما في معيار أو تفسير ما في فترة سابقة، وكان هذا الانحراف يؤثر على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية عن الفترة الجارية، يوجب عليه المعيار إجراء الإفصاحات المنصوص عليها في (٣) و(٤) أعلاه.

وتجدر الإشارة إلى أن مبدأ غلبة العرض العادل هو متطلب (وليس خياراً) يوجب تطبيق IAS 1 في الحالات شديدة الندرة التي ترى فيها الإدارة أن الالتزام بمتطلب ما في معيار أو تفسير سيكون مضللاً لدرجة تجعله متعارضاً مع هدف القوائم المالية المنصوص عليه في الإطار.¹

مصرفات الاستكشاف والحصول على عقود الامتياز

إن أولى الخطوات في مجال إنتاج النفط تكمن في البحث والتقيب عنه في مساحات شاسعة من الأراضي والمحيطات، وهي خطوة تتطلب إنفاق الكثير من المال قد يكون له عائد يفوق هذه المصرفات وقد لا يكون. ومن هنا تنشأ مشكلة حقيقية للمحاسب تتلخص في كيفية معالجة هذه المصرفات إذ نجد عدة أسئلة تفرض نفسها في هذا المجال أهمها: هل تعتبر هذه المصرفات إيرادية أم رأسمالية؟ وهل - إذا اعتبرت رأسمالية - توزع على المناطق المنتجة فقط أم غير المنتجة أم هما معاً؟^٢

¹ د. طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الجزء الأول، الدار الجامعية - الإسكندرية

1- 2 Canadian Institute of Chartered Accountants, Accounting Problem in the Oil and Gas Industry, Ontario, Canada : C.I.C.A., 1963, pp.17-21

تتبع شركات النفط طرقاً متعددة في معالجة هذه المصروفات، ومن هذه الطرق ما يستند إلى مبادئ محاسبية سليمة ومتعارف عليها، ومنها ما لا يستند وإنما تقتضي إتباعها الظروف الخاصة بكل شركة وطبيعة وحجم عملها، أو تتطلب إتباعها القوانين والتعليمات والتشريعات الحكومية التي تحكم صناعة النفط، وأهم هذه الطرق الثلاث التالية:

١- اعتبارها إيرادية **As Revenue Expenditure** : مبررات وحجج المحاسبين في اعتبار

مصروفات البحث والتنقيب إيرادية هي:

أ- إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات دورية في طبيعتها لازمة لاستمرار عمل الشركة وبقائها في ميدان هذه الصناعة ولذا فمن الأفضل اعتبارها إيرادية.

ب- إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات يصعب تحديد ما يرسم منها حيث لا يمكن نسبتها بدقة إلى أصل معين دون غيره (أو أصول دون غيرها) ولذا فمن الأفضل اعتبارها إيرادية.

ت- إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات سوف تخصص مناطق غير منتجة (لا إيراد لها) حيث ثبت من التجربة الفعلية أن معظم المنطقة التي تشغلها عمليات الاستكشاف تكون غير منتجة. ولذا فمن الأفضل تحميلها على حـ / الأرباح والخسائر في عام إنفاقها.

ث- إن تأثير هذه المصروفات على الأرباح والخسائر في نهاية عمر المشروع الإنتاجي لن يختلف سواء تم تحميلها على حـ / الأرباح والخسائر سنة فسنة أو تمت رسملتها في كل السنوات ثم أعيد تقسيمها وتحميلها للسنوات المختلفة من خلال عملية الإهلاك.

ج- إن اعتبار هذه المصروفات إيرادية أمر عملي أكثر من اعتبارها رأسمالية لأنه يقلل من حجم العمل المحاسبي بتحليلها وتوزيعها على المناطق المختلفة.

ح- إن سياسة الحيطة والحذر تقتضي اعتبار هذه المصروفات إيرادية إلى أن يتم التأكد من الإنتاج، حيث أن عمليات الاستكشاف قد تتطلب وتستغرق فترات محاسبية متعددة.

٢- اعتبارها رأسمالية **As a Capital Expenditure** : وهنا تعتبر جميع مصروفات

الاستكشاف رأسمالية تحمل على حـ / المناطق المنتجة فقط بغض النظر عما أنفق منها على مناطق منتجة أو غير منتجة. أما المبررات فهي:

أ- إن مصروفات الاستكشاف تعتبر تكاليف غير مباشرة لا بد من إنفاقها على منطقة شاسعة من أجل العثور على حقول للنفط في جزء منها، فهذه المصروفات إذن جزء من التكلفة الكلية للحقول المنتجة يجب رسملتها وإهلاكها معاً.

ب- إن هذه الطريق تتصف بسهولة لإتطبيق المحاسبي حيث تقلل من حجم العمل المحاسبي بالتحليل والتوزيع على المناطق المنتجة وغير المنتجة بالمقارنة مع الطريقة الثالثة.

ت- إن اعتبار هذه المصروفات إيرادية سوف يظهر خسارة في بداية عمر الشركة لا سند لها لأنه ليس من المؤكد أن مناطق الاستكشاف ستكون غير منتجة، لذلك يجب رسملتها وإهلاكها في سنوات الإنتاج.

ث- كذلك لإظهار نتيجة نشاط سنوي سليم للشركة يمكن استخدام معدل مصروفات معين وتحميل الفترات المالية بما يخصها مع استخدام سياسة الثبات لإظهار الربح الصحيح للشركة.

٣- اعتبار الجزء المنفق على مناطق منتجة رأسمالياً، والجزء المنفق على مناطق غير منتجة إيرادياً :

وبالرغم من أن طريقة الرسملة هي الأكثر شيوعاً إلا أن هذه الطريقة هي الأكثر استناداً إلى مبادئ محاسبية سليمة، ومن مبررات استخدامها ما يلي:

أ- إن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقضي باعتبار المصروفات المنفقة لاقتناء أصل من الأصول جزءاً من تكلفة ذلك الأصل، وهذه المصروفات إذن يجب أن توزع بمعدل معين بين الأصول (أي المناطق المنتجة وغير المنتجة) أو تحمل على أحدهما دون الآخر حسبما تكون نتيجة الاستكشاف.

ب- إن هذه الطريقة تتماشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات القاضي بأن تتسبب الإيرادات في كل فترة محاسبية إلى المصروفات التي أدت إلى تحقيقها عند إعداد قائمة نتيجة الأعمال عن الفترة المالية المعينة.

ت- إن هدف المحاسبة هو بيان نتيجة عمل المشروع وتصوير مركزه المالي السليم قدر الإمكان بغض النظر عن حجم العمل المحاسبي أو عبئه خاصة مع استخدام الحاسبات الالكترونية.

ث- إن الوضوح والدقة هما من ركائز التقارير المحاسبية ولذلك فإن إظهار رقم صحيح لنتيجة عمل المشروع عن كل فترة مالية معينة أساس لا غنى عنه في المحاسبة لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة أثناء حياة المشروع، ولذلك فإن التفرقة بين ما هو إيرادي وما هو رأسمالي دون خلط بينهما أمر في منتهى الأهمية.

- 1- International Petroleum accounting by Charlotte J. Wright, Rebecca A Gallun - Business & Economics – 2004 – 589 pages
(See Appendix D: Acronyms Commonly Used in the International Petroleum Industry.)
- 2- Petroleum accounting principles, procedures & issues, 5th edition, published in conjunction by PricewaterhouseCoopers and Professional Development Institute (PDI) of the University of North Texas.2004.
- 3- International Accounting Standards
Web site: [http:// www.isac.org.uk](http://www.isac.org.uk).
- 4- Michaliski, Bernadatte . 1998 " The Mineral Industry of Syria" Web site :
[http:// www.countrywatch.com](http://www.countrywatch.com).
- 5- Chinnech John W. 2001 How to Organize your Thesis. Dept of Systems and Computer Engineering. Carleton University. Ottawa. Canada.
- 6- Aboody, D. 1996 " Recognition versus disclosure in the oil and gas industry". Journal of Accounting Research 34 (Supplement).
- 7- Canadian Institute of Chartered Accountants, **Accounting Problem in the Oil and Gas Industry**, Ontario, Canada : C.I.C.A., 1963, pp.17-21

المراجع باللغة العربية

١. الريشاني، سمير ٢٠٠٢. أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية على تحديد التكاليف والدخل - دراسة تحليلية مقارنة. رسالة دكتوراه في المحاسبة. جامعة دمشق وجامعة تكساس دالاس USA.
٢. باسل أسعد. ١٩٩٢. "دراسة حول المحاسبة في شركات صناعة النفط" رسالة ماجستير في المحاسبة. جامعة دمشق.
٣. دينا ذهبي. ٢٠٠٤. "مدى كفاية المعايير المحاسبية السورية بالمقارنة مع المعايير الدولية". رسالة ماجستير في المحاسبة. جامعة دمشق.
٤. غيداء الحاج علي. ٢٠٠٢ "تقويم الأصول الثابتة بين النظام المحاسبي الموحد والمعايير المحاسبية الدولية". رسالة ماجستير في المحاسبة. جامعة دمشق
٥. سمير الريشاني. ١٩٩٤ " مفهوم الوحدة المحاسبية في المشروعات المشتركة لتقاسم الإنتاج في صناعة إنتاج النفط والغاز مع التطبيق عند توتال في سورية. رسالة ماجستير في المحاسبة. جامعة دمشق.